

РЕШЕНИЕ

№ 4611

гр. София, 06.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 11.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10393** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от „К. Л.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес по чл.8 ДОПК - [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез адв. К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220519007113-091-001/03.07.2020г. издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С. - ръководител на ревизията, в частта в която е изменен и потвърден с решение № 1384/09.09.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С..

Жалбата е подадена в законоустановения срок и отговаря на изискванията на чл. 145, ал. 1 и ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства относно реалността на фактурираните доставки – фактури, касови бонове, протоколи, договори и др.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, не изпраща представител в с.з. и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените

доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220519007113-020-001/07.11.2019 г., връчена по електронен път на 15.11.2019 г., изменена със ЗВР №Р-22220519007113-020-002/14.02.2020 г. и №Р-22220519007113-020-003/12.03.2020 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.08.2017 г. до 28.02.2019 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. Срокът за извършване на ревизията е до 15.04.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220519007113-092-001/19.05.2020 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, и не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22220519007113-091-001/03.07.2020 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 07.07.2020 г.

С ревизионния акт по отношение на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 50 557,07 лв., за данъчни периоди от 01.08.2017 г. до 28.02.2019 г. и лихви в размер на 18 961,26 лв., и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в размер на 25 072,30 лв. за 2017 г. и 2018 г. лихви в размер на 4 257,81 лв.

Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на задълженото лице за проверявания период е продажба и търговия на дребно с железария, бои и плоско стъкло. Не са налице данни за стопанисвани собствени или наети търговски обекти, включително не са установени разходи за наем на търговски обекти и помещения..

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на процесното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220519007113-040-001/27.11.2019 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. От ревизираното лице са представени част от исканите документи, описани в РД, вкл. оборотни ведомости за 2017 г., 2018 г., 2019 г., и за периода от 01.01.2020 до 29.02.2020г.; главна книга на 70-та група за 2017 г. и 2018 г., главна книга на 60-та група за 2017 г. и 2018 г., Дневник за покупките за месец 11.2018 г., месец 12.2018 г. и месец 02.2020 г. и др.

Изрично е уточнено, че не са представени: копия на фактурите от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Извършени са насрещни проверки на посочените дружества, при които не са представени доказателства за предмета, изпълнението, осчетоводяването и плащането на доставки по издадените фактури. Такива доказателства не са представени и от ревизираното дружество. В резултат на това към датата на издаване на ревизионния доклад всички фактури от цитираните дружества са сторнирани в

счетоводството на [фирма].

От [фирма] не са представени, освен това, копия на регистрационните талони на собствени МПС, хронология на счетоводни сметки от гр. 15, гр. 49, гр. 30, гр. 40, гр. 50, гр. 60, гр. 70 за ревизирия период; справка за банковите сметки, справка за стоковия поток към 28.02.2019 г. по обекти /постъпили и разходвани материали и стоки/, наличности на стоки към 28.02.2019 г. по обекти, справка за наличните недвижими имоти, справка за наличните моторни превозни средства, справка за наличните машини, стоки, оборудване, стопански инвентар, справка за дългосрочни и краткосрочни инвестиции; справка за вземанията от трети лица, справка за дългосрочни и краткосрочни инвестиции, справка за вземанията от трети лица, справка за недвижимите имоти, справка за собствени/наети пътни превозни средства, в които броят на местата за сядане, без мястото на водача, е не повече от 8, с технически допустима максимална маса не повече от 3,5 т, справка за придобити през последните 12 месеца мобилни телефони или преносима офис – техника, декларация за лицето, съставило финансовите отчети, съгласно изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч/, декларация за ликвидни и изискуеми задължения към кредитори/ доставчици, произход на средствата, послужили за финансиране на дейността и писмени обяснения.

В хода на ревизионното производство е установено следното:

По ЗДДС

Констатирано е от органите по приходите, че дружеството- жалбоподател е придобило лек автомобил Б. Х5 Xdrive 40Д с Протокол №[ЕГН]/26.07.2018 г. от немско дружество KARACAVUS MAHMUT, VIN DE225919192, с данъчна основа в размер на 18 700,00 евро /36 574,02 лв./ и начислен ДДС в размер на 7 314,80 лв. Въз основа на справка в системата на КАТ е установено, че автомобилът е регистриран на 06.08.2018 г. като лек, с регистрационен номер СВ 8954 МС и е собственост на [фирма]. Същият не е заведен като дълготраен актив съгласно представени оборотни ведомости за 2018 г. и 2019 г. Не са представени и доказателства, че лекият автомобил се използва за дейността на дружеството.

Извършена е проверка в системата VIES, при която е установено, че KARACAVUS MAHMUT е с валиден ДДС номер, но не е декларирало ВОД към ревизираното дружество.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, за вътреобщностното придобиване на лекия автомобил Б. Х5 Xdrive 40Д не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 314,80 лв. за данъчен период м.07.2018 г.

Установено е още, че за данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2017 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04 и м.07.2018 г. жалбоподателят [фирма] е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 43 242,27 лв. по 37 фактури на [фирма],[ЕИК], с предмет на доставките стоки. Копия по фактурите не са представени и не са налични по преписката.

С Протокол №Р-22220519007113-П.-001/04.02.2020 г. са присъединени доказателства, събрани при извършена предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства на [фирма], приключила с Протокол №П-22220519058513-073-001/27.09.2019 г. В хода на същата и на основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма]. Съставен е Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220519059413-141-001/18.04.2019 г. На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ. В

отговор от управителя е представена декларация, според която [фирма] не е имало никакви търговски взаимоотношения с [фирма]. Няма издавани или получавани фактури, търговски документи и други документи с доставчик или клиент [фирма]. Не са осъществявани разговори за каквато и да била дейност. За [фирма] контрагентът [фирма] е напълно непознато дружество.

Въз основа на горното и на основание 71, т. 1, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл.69, ал. 1 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 43 242,27 лв. по фактури, отразени в дневниците му за покупки като издадени от [фирма].

Ревизираното дружество е упражнило и право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

- в общ размер на 29 199,51 лв. по 20 фактури, издадени от [фирма], за данъчни периоди м. 01 и м. 02.2019 г.

- в общ размер на 31 204,81 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м. 12.2018 г.

- в общ размер на 27 687,63 лв. по 19 фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди м. 01, м. 04, м. 06 и м. 07.2018 г.

- в общ размер на 1 385,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м. 08.2017 г.

Фактурите, издадени от [фирма] са сторнирани от [фирма] в м. 02.2020 г. За неправомерно ползвания данъчен кредит за м. 01.2019 г. в размер на 13 635,71 лв. е начислена лихва в размер на 1 742,48 лв. за периода от 15.02.2019 г. до 14.03.2020 г. За неправомерно ползвания данъчен кредит за м. 02.2019 г. в размер на 15545,80 лв. е начислена лихва в размер на 1 865,65 лв., за периода от 15.03.2019 г. до 14.03.2020 г.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма], е установено, че част от тях - с ДДС в размер на 15 473,58 лв., са сторнирани от [фирма] в м. 02.2019 г., като за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 253,62 лв. за периода от 15.01.2019 г. до 14.03.2019 г. Фактура № [ЕГН]/31.12.2018 г. с ДДС в размер на 1 026,33 лв. е сторнирана в м. 02.2020 г. и за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 121,17 лв. за периода от 15.01.2019 г. до 14.03.2020 г. Останалите фактури - с ДДС в общ размер на 14 704,90 лв. са сторнирани от ревизираното лице в м. 01.2020 г. и за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 1 617,67 лв. за периода от 15.01.2019 г. до 14.02.2020 г. Лихвите са начислени в данъчен период м. 12.2018 г.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма] е установено, че част от тях, издадени в м. 01.2018 г с ДДС в общ размер на 12 018,40 лв., са сторнирани от [фирма] в м. 12.2018 г. и за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 1 115,13 лв. за периода от 15.02.2018 г. до 14.01.2019 г. Фактура №[ЕГН]/21.04.2018 е сторнирана в м. 12.2018 г. и за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 82,97 лв. за периода от 15.05.2018 г. до 14.01.2019 г. Останалата част от фактурите, издадени съответно в м. 06 /с ДДС в размер ма 5 693,00 лв./ и м. 07.2018 г. /с ДДС 8 757,21 лв./, също са сторнирани от ревизираното лице в м. 12.2018 г. и за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва съответно в размер на 287,84 лв. за периода от 17.07.2018 г. до 14.01.2019 г и в размер на 372,21 лв. за периода от 15.08.2018 г. до 14.01.2019 г. Лихвите са начислени в периодите на издаване на процесните фактури.

Фактурите, издадени от [фирма] в м. 08.2017 г. с ДДС в размер на 1 385,00 лв. са

сторнирани от [фирма] в м. 11.2018 г. За неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 175,45 лв. за периода от 15.09.2017 г. до 14.12.2018 г. Лихвата е начислена в данъчен период м. 08.2017 г.

По ЗКПО

Констатирано е, че за финансовата 2017 г. [фирма] е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ с вх. №2205И0052009/22.03.2018 г., с деклариран счетоводен финансов резултат счетоводна печалба в размер на 637,82 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 637,82 лв. и полагащ се данък 63,78 лв.

За 2018 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. № 2205И0066607/31.03.2019 г., с деклариран счетоводен финансов резултат счетоводна печалба в размер на 22 551,86 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 22 462,68 лв. и полагащ се данък 2 246,27 лв.

Установено е, че в 2017 г. и 2018 г. дружеството е отчело като текущ разход данъчната основа по фактури с издател [фирма], съответно в размер на 103 935,17 лв. и 112 276,20 лв.

На база на констатациите в частта по ЗДДС за липса на реална доставка на стоки по фактурите от посочения доставчик и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, както от фактическа така и от правна страна, ревизиращите органи са приели, че посочените разходи не са документално обосновани и не отразяват извършване на реални стопански операции, т.е. налице са условията по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с.з.

При прегледа на представената главна книга на сметките от група 60 за 2018 г. ревизиращият екип е установил още, че в счетоводството на ревизираното дружество са осчетоводени разходи по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги в размер на 34 173,58 лв. и по 609 Други разходи - 249,38 лв. От [фирма] не са представени никакви документи във връзка с така осчетоводените разходи.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с.з., горепосочените разходи не са признати за данъчни цели и със стойността им е коригиран декларираният счетоводен финансов резултат за 2017 г. и 2018 г. в посока увеличение. След извършената корекция, за 2017 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 104 573,00 лв. и полагащ се данък в размер на 10 457,30 лв., а за 2018 г. - положителен данъчен финансов резултат в размер на 169 251,02 лв. и полагащ се данък 16 925,10 лв. със съответните лихви за просрочие.

С оглед, така установената фактическа обстановка, на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 50 557,07 лв., за данъчни периоди от 01.08.2017 г. до 28.02.2019 г. и лихви в размер на 18 961,26 лв., и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в размер на 25 072,30 лв. за 2017 г. и 2018 г. лихви в размер на 4 257,81 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх.№ 53-06-2590 от 11.03.2019г. по описа на ТД на НАП респ. вх.№ 23-22-519/15.03.2019г. по описа на Д“ОДОП“ – С., във връзка с която с решение № 1384/08.09.2020г. Директора на Дирекция „ОДОП“ е изменил ревизионен акт № Р-22220519007113-091-001 от 03.07.2020 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. – ръководител на ревизията, в оспорената част като установените с РА лихви за м. 12.2018 г. в размер 1 992,89 лв., които определям на 501,43 лв. и го е потвърдил в оспорената част на установения

резултат по ЗДДС за данъчни м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2017 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04 и м. 07.2018 г. и за корпоративен данък по ЗКПО, за 2017 г. и 2018 г.,, ведно с начислените лихви, както и начислените лихви за м. 08.2017 г., м. 06.2018 г., м. 01 и м. 02.2019 г. В срока за обжалване ревизириания субект е подал жалба до АССГ, с вх. № 53-04-672/17.06.2019 г.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

Изготвена е ССЕ с оглед установяване доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за процесния период, тяхното осчетоводяване при жалбоподателя респ. при доставчика, както и наличието на последващи доставки от страна на дружеството- жалбоподател.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-22220519007113-091-001/03.07.2020г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор Ревизии в ТД на НАП С. М. С. Х. и В. И. С.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на обжалвания ревизионен акт.

Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на задълженото лице основната дейност на дружеството е продажба и търговия на дребно с железария, бои и плоско стъкло..

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената

стойност /ЗДДС/ в размер на 50 557,07 лв., за данъчни периоди от 01.08.2017 г. до 28.02.2019 г. и лихви в размер на 18 961,26 лв., както и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в размер на 25 072,30 лв. за 2017 г. и 2018 г. лихви в размер на 4 257,81 лв.

Съдът намира за правилен и законосъобразен извода на ревизиращите органи по отношение на непризнатия данъчен кредит за В. на лек автомобил констатациите и правните изводи на ревизиращия екип са правилни и обосновани. Не е спорно, че съгласно разпоредбата на чл. 117, ал. 1 от ЗДДС и чл. 84 от ЗДДС, за получената доставка е издаден Протокол от 26.07.2018 г., отразен в дневника за покупки и дневника за продажби на жалбоподателя. Налице е реалност на В., поради което за дружеството възниква задължение на основание чл. 84 и чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, да начисли дължимия ДДС за данъчния период, през който е издаден данъчен документ – в случая м. 07.2018 г.

Законосъобразен е изводът на органите по приходите, че на основание чл. 70, ал. 1, т. 4 ЗДДС, поради липса на условията по чл. 70, ал. 2 ЗДДС, не следва да се признава право на приспадане на данъчен кредит по описаната покупко-продажба на МПС, тъй като не са представени доказателства, относими към изключението на чл. 70, ал. 2 от ЗДДС.

За да се признае право на приспадане на данъчен кредит по доставка при придобиване на лек автомобил, релевантен е действителният начин на ползването му. В случая доказателства за това не са представени, включително и пред настоящата инстанция. Тоест, не може да установи по никакъв начин, че придобитият лек автомобил, за който е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, действително е ползван за дейността на дружеството. Следователно за него незаконосъобразно е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит. В тази част актът е правилен и законосъобразен, и като такъв следва да се потвърди.

Настоящата инстанция споделя изводите на ревизиращите органи и по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, включени в дневниците за покупки на жалбоподателя като издадени от [фирма] с предмет доставка на стоки.

В чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е посочено, че доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. В тази връзка е и Решение С-78/12, т. 35 на Съда на Европейския съюз /ЕС/, според което дадена сделка може да бъде окачествена като „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, когато чрез тази сделка определено данъчнозадължено лице прехвърля материална вещ и овластява другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик,

без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещ. Установяването на факта на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване в разпореждане на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването и физическата ѝ наличност при получателя. Притежаването на данъчни фактури от получателя и тяхното счетоводно отражение не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Това е така, защото при оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи - в случая жалбоподателя, е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. Законът преди всичко изисква доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. За да се кредитират съответните счетоводни записвания, следва да са налице първични документни за движението на стоките, за извършените доставки, които да се съпоставят най-малко със записванията на съответния доставчик, както и с първичните документи при него.

В случая именно такава съпоставка не може да се направи, поради липсата на документи, както при доставчика, така и при ревизираното лице. При предхождаща ревизионното производство предходна проверка на [фирма] за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № П-22220519058513-073-001/27.09.2019 г., присъединен като доказателство към ревизионния акт, е установено, че доставчикът не е представил никакви доказателства, тъй като такива не съществуват. Представена е декларация, в която е посочено, че [фирма] не е имало никакви търговски взаимоотношения с [фирма], няма издавани или получавани фактури, търговски документи и други документи с доставчик или клиент [фирма], не са осъществявани разговори за каквато и да била дейност. Пояснено е, че за [фирма], контрагентът [фирма] е напълно непознато дружество. Тоест, доставчикът отрича да е извършил процесните доставки, като при него не се намират нито процесните фактури, нито каквито и да било други доказателства относно тези доставки.

Самите фактури не са ангажирани като доказателства и като необходимо условие за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит и от самото ревизирано дружество. Не са ангажирани и доказателства и няма данни такива да съществуват и за изясняване на предмета на доставките по тези фактури, както и обстоятелствата, свързани с реалното им изпълнение от соченото като техен издател дружество [фирма].

Изцяло в доказателствена тежест на получателя по доставките е да

докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки или услуги. В случая жалбоподателят не е представил доказателства за предмета и изпълнението на доставките, както и за извършване на плащания по тях. Поради това за него не са изпълнени изискванията по чл. 71, т. 1, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС за наличие и право на упражняване на данъчен кредит в общ размер на 43 242,27 лв. по включените в отчетните му регистри и СД по ЗДДС фактури, издадени от името на [фирма].

Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т.н. В този смисъл е и тълкуването дадено от СЕС в Решението по дело C-78/12, точка 38. Тоест, необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че жалбоподателят е получил стоки от съответния вид и количество и че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли.

Горното не се опроверга и със заключението на изслушаната в с.з. на 11.04.2022г. ССЕ, неоспорена от страните, която съдът кредитира изцяло като компетентно и правилно изготвена. В същата вещото лице Т. Т. Ч.-Г. обобщава в отговора си по задача 1, че съгласно приложения по делото справки и копия на дневници за покупките /които не са в пълнота, за да може се отговори съответно в пълнота на зададения въпрос/, действително са налице осчетоводени фактури, посочени в таблици № 1, 2, 3, 4 и 5. В същите таблици са посочени номера и дата на издаване, данъчната основа и начисления ДДС, но тъй като копия на самите фактури не са налице, не са посочени вида и количествата на доставките. В изложението си вещото лице подробно е описало за кои конкретни фактури има данни, че са осчетоводени, съответно сторнирани, за кои има данни да са включени в дневниците за покупки и СД по ДДС и съответно за кои данъчни периоди. Пак от заключението на вещото лице става ясно, че от цитирания по-горе Дневник по сметка 304/1, не може да се установи как е извършено разплащането. Не са приложени, нито предоставени допълнително дневници по сметки от група 50 „Парични средства“. Вещото лице не дава категоричен отговор на въпроса дали разходите за придобиване на стоки, предмет на фактурите по т.1 са намерили отражение в счетоводния финансов резултат за съответната година, съответно в разходната част на отчета за приходи и разходи чрез статия „Отчетна стойност на изписаните стоки. Според заключението, за 2017г. са отразени разходи за придобиване на стоки общо в размер на 126 016.77лв. В отчета за

приходи и разходи за 2017г. в раздел Други Разходи в т.ч. „Балансова стойност на продадените активи“ е вписана сумата 123 в хил. лв. За 2018г. са отразени разходи за придобиване на стоки общо в размер на 288 667.18лв. В отчета за приходи и разходи за 2018г. в раздел Други Разходи в т.ч. „Балансова стойност на продадените активи“ е вписана сумата 289 в хил. лв. За 2019г. не са отчетени разходи за придобиване на стоки. Не е налице приложен отчет за приходи и разходи за 2019г. Посочените по-горе суми са общо за периода и поради липса на достатъчно информация, не може да се отговори конкретно дали в посочените по-горе суми участват разходите за придобиване на стоки, конкретно по спорните фактури.

Освен това, видно от ССЕ, не може да се установи наличието на последваща доставка с получените от жалбоподателя стоки по издадените от [фирма] фактури, като по отношение последващата реализация на стоките, предмет на процесните фактури, съответно извършено ли е отписването им по отчетна стойност при тяхната продажба, вещото лице не дава категоричен отговор. След анализ на доказателствата, експертът е достигнал до извода, че за процесните периоди дружеството е реализирало приходите от продажба на стоки, като по-подробно е изложено в констативно съобразителната част, на само на база на приложените по делото документи, без предоставена допълнително информация и справки, не може да се отговори конкретно, тъй като липсват аналитични регистри, от където да се направи заключение относно конкретната реализация на процесните стоки. От приложена по делото оборотна ведомост за синтетично сметки и под-сметки за група 60 за периода 2018г., се установява, че по дебита на сметка 609 „Други разходи“ е налице разход в общ размер на 249.38лв. Съответно в сметка 602 „Разходи за външни услуги“ не е начислен разход с размер 34 173.58лв. Не са налице приложени, нито предоставени допълнително първични счетоводни документи /или други разходно-оправдателни документи за извършените и осчетоводените разходи/ .

Във връзка с гореизложеното, настоящата инстанция намира, че са налице основания и за непризнаването на разходите, отчетени във връзка с фактури на [фирма].

В допълнение следва да се отбележи още, че добросъвестността на жалбоподателя като предпоставка за придобиване на правото на разпореждане, а също и правото на приспадане на данъка по фактурите, също не се доказва по делото. Дори и плащането в случая, което също не се доказва от ССЕ, не може да се приеме като част от фактическия състав на възникване на правото на данъчен кредит, респективно от изискванията за възникване на данъчно събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС, т.е. от наличието или установената липса на

такова не следва самостоятелен извод относно правото на приспадане на данъчен кредит. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на доставките, каквито не са ангажирани по делото.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело C-342/87 G. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02.

Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т.

75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/.

Това разбиране се потвърждава и от изложеното в решение № 11020 от 13.08.2012 г. на ВАС. Мотивите на ВАС за това са, че не следва да се пренебрегва липсата на реални доставки и да се признава правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. /Вж. и Решения на ВАС № 9933 от 09.07.2012 г., № 13739 от 01.11.2012 г., № 11020 от 13.08.2012 г., в които се съдържат аналогични аргументи/.

Следователно, настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство и административно обжалване не се установява наличие на нито една от предпоставките - формални и фактически, с които законодателят обвързва възникване и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който на жалбоподателя са определени задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 50 557,07 лв., е правилен и законосъобразен. Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви в размер на 18 961, 26 лв., които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

Предвид липсата на първични счетоводни документи, като основание за отчитане на разходи, както и липсата на доказателства за предмета и реалното получаване на доставки на стоки и/или услуги от посоченото дружество, законосъобразно е извършена корекция на финансовия резултат за 2017 г. и 2018 г. в увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във вр. с чл. 10, ал. 1 от закона.

Законосъобразно е извършена и корекцията на счетоводния финансов резултат за 2018 г. в посока увеличение, с осчетоводените разходи по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги в размер на 34 173,58 лв. и по 609 Други разходи - 249,38 лв., за които не са представени никакви документи, в т.ч. и фактури.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Понятието „документална обоснованост” е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО, като по силата на ал. 1 от същата правна норма, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Видно от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, а винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция. Тоест, реалното

извършване на доставки на стоки и/или услуги е релевантно не само към признаването на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, но и към определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО.

В счетоводната отчетност документирането е начинът, чрез който се запазват данните и информацията за протеклите стопански операции. Документалната обосновааност позволява да се фиксират точно мястото и времето на протичане на стопанските операции, както и лицата, участвали в тях. След като жалбоподателят не представя доказателства, установяващи реално извършени стопански операции, отчетените във връзка с тях разходи са недоказани недоказани с произтичащите от това материалноправни последици, а именно коригиране на финансовия резултат за целите на ЗКПО в посока увеличение със стойността на отчетените разходи, за които не са изпълнени изискванията за документална обосновааност.

С оглед горното, актът е правилен и законосъобразен и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО, за 2017 г. и 2018 г., и като такъв следва да се потвърди.

Настоящата инстанция споделя констатациите в акта и по отношение на начислените лихви за неправомерно ползван данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В хода на извършените на посочените доставчици насрещни проверки не са събрани доказателства, че същите са разполагали със стоките по вид и количество, отразени в издадените от тях фактури и съответно, че са имали възможност да извършват разпоредителни действия с тях. Липсата на реални доставки по фактурите от тези доставчици не е оспорена от жалбоподателя. Напротив същият е извършил корекция на ползваното право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, макар и на по късен етап, като по този начин е отстранено данъчното предимство, което е получено с упражненото право на данъчен кредит по тях. За периода на неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит до периода на извършване на корекциите им следва да бъде начислена лихва.

Правилно и законосъобразно с решение № 1384/09.09.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. определените с акта лихви в данъчен период м. 12.2018 г. в размер на 1 992,89 лв. са изменени на 501,43 лв. След справка в информационната система на НАП решаващият орган е установил, четези фактури са сторнирани в м. 01.2019 г., респ. лихва следва да се начисли за периода от 15.01.2019 г. до 14.02.2019 г., и е в размер на 126,64 лв. , във връзка с което е изменил РА в тази му част.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „К. Л.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес по чл.8 ДОПК - [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез адв. К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220519007113-091-001/03.07.2020г. издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1384/09.09.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С., с който с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 50 557,07 лв., за данъчни периоди от 01.08.2017 г. до 28.02.2019 г. и лихви в размер на 17 469,80 лв., и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в размер на 25 072,30 лв. за 2017 г. и 2018 г. лихви в размер на 4 257,81 лв. като неоснователна.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: